



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ
- SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019).

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

EXPEDIENTE N°: 11001 33 37 042 2018 00095 00

DEMANDANTE: ALMACENADORA DE GASES DE APIAY SA ESP

**DEMANDADO: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS**

1.- DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN.

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: ALMACENADORA DE GASES DE APIAY S.A. ESP, identificado con NIT 800125495-1

Demandada: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS – SSPD.

OBJETO

1. - Se inaplique la Resolución de carácter general No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2017, se establece la base de la liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones", por operar la excepción de inconstitucionalidad e ilegalidad de esta resolución.

2.- Se inaplique la Resolución de carácter general No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1884"

3.- Se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos, expedidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios:

a.- De la liquidación oficial EXP. No. 2017-534-260-101 384 E RAD No. 2017-534 0035006 de 14 de julio de 2017 expedida por la Directora Financiera.

b.- De la Resolución No. SSPD 20175300149975 de 1 de septiembre de 2017 proferida por la Directora Financiera, por la cual desata el recurso de reposición y;

c - De la Resolución SSPD 2017 5000 181385 de 29 de septiembre de 2017, notificada por correo electrónico en octubre 6 de 2017, proferida por el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por la cual desata el recurso de apelación .

4 - Como consecuencia de la nulidad decretada, excluir de la base de la liquidación determinada a cargo de la actora, la cantidad de NOVECIENTOS CINCUENTA Y DOS MILLONES SETENTA Y DOS MIL SETECIENTOS OCHENTA CON 0,46 (\$952.072.780,46), por no corresponder a "gastos operativos de distribución y/o comercialización de Gas Licuado de Petróleo GLP", sino a UN COSTO, excluido de la base gravable por mandato del artículo 85 parágrafo 2 de la ley 142 de 1994.

5.- Para restablecer el derecho de la actora, determinar que debe excluirse del monto de la contribución especial liquidada a su cargo año 2017, la cantidad de

NUEVE MILLONES QUINIENTOS VEINTE MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO PESOS MCTE (\$9.520.728,00).

6.- Por cuanto a la presente fecha la demandante ya procedió a depositar el monto total de la contribución determinada a su cargo del año 2017, decretar que debe devolverse la suma de NUEVE MILLONES QUINIENTOS VEINTE MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO PESOS MCTE (\$9.520.728.00), que es el valor pagado en exceso, junto con la respectiva indexación monetaria liquidada desde la fecha de su pago y hasta la ejecutoria de la sentencia, junto con los intereses a lugar.

7.- Condenar en gastos y costas procesales a la entidad demandada.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN.

Fundamentos fácticos:

1.- Que la ALMACENADORA DE GASES DE APIAY S.A. ESP., empresa de servicios públicos domiciliarios dedicada a la distribución de gas propano GLP, es vigilada y controlada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2.- Que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, a través de la Directora Financiera, expide liquidación oficial de la contribución especial año 2017 a cargo de la ALMACENADORA DE GASES DE APIAY S.A. ESP, EXP. No. 2017-534-260-101 384 E, bajo el No. 2017-534 0035006 de 14 de julio de 2017 con la siguiente motivación:

1. Que la sentencia radicado 11001-03-27-000-2007 00049-00 (16.874), del Consejo de Estado "adoptó una definición jurisprudencial de lo que debe entenderse como gastos de funcionamiento".
2. Que la sentencia 25000-23-27-000-2012- 00362-01 (20253) de la misma Corporación indicó que el grupo 51 gastos de administración (menos impuestos tasas y contribuciones- 5120) corresponde a esta definición.
3. Que mediante ley 1314 de 2009, el Gobierno Nacional reguló los principios y normas de contabilidad e información financiera.
4. Que en cumplimiento de la ley 1314 de 2009, la Superintendencia estableció mediante la resolución SSPD 2017 1300049075 de 7 de abril de 2017, los requerimientos de información, como los parámetros del cargue de la información financiera para efectos de la contribución especial de vigencia 2017.

5. Que la Superintendencia mediante Resolución SSPD 2017 130096075 de 20 de junio de 2017, fijó para el año 2017, la tarifa de la contribución especial a la cual están sometidos los entes prestadores de servicios públicos, y en ella estableció la base gravable de liquidación, como el procedimiento para su recaudo.
6. Que al determinar la base gravable y la información reportada al SUI por los prestadores de servicios públicos, existe un faltante presupuestal para cubrir las necesidades determinadas en el presupuesto asignado a la Superintendencia para el año 2017, que no es posible atender con los recursos reportados "con el grupo 51 gastos de administración menos impuestos tasas y contribuciones -5120) que por tanto es posible cubrirlo "con las cuentas contables establecidas en el parágrafo 2 del artículo 85 de la ley 142 de 1994, las cuales para efectos de la contribución especial 2017, serán adicionados en la proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Entidad".
7. Que por tanto "la base gravable de la contribución especial para la vigencia 2017, estará conformada por los conceptos o cuentas que corresponden a la definición de gastos de funcionamiento señalada por el Consejo de Estado Grupo 51 gastos de administración menos 51.20 "impuestos, tasas y contribuciones" y los pastos operativos a los que alude el parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994, esto es: para el servicio de energía eléctrica: compras en bloque y/o a largo plazo, compras en bolsa y/o a corto plazo, uso de líneas, redes y ductos, gas combustible, carbón servicio gas natural: uso de líneas, redes y ductos, costos de distribución y/ o comercialización de GN o combustibles por redes, gas combustible, servicio de gas licuado de petróleo uso de líneas redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización de GLP, gas combustible, ACPM, fuel oil servicios de acueducto- Aseo ..." base gravable a la cual se le aplicará la tarifa del 1%.

3.- Que en la liquidación oficial de la contribución especial año 2017, dijo la Entidad que revisó la información financiera puesta a disposición por el prestador de servicios públicos y determinó los conceptos y monto a pagar a favor de la Superintendencia, estableciendo la liquidación de la contribución bajo los siguientes conceptos:

7.- GAS LICUADO DEL PETRÓLEO	
(+)De administración	1.080.414.958.00
(-) Impuestos	42.344.211.00
(+) Uso de líneas redes y ductos	0.00
(+) Gastos operativos de distribución y/o Comercialización de Gas Licuado de Petróleo GLP ¹	952.072.780,46
(+) Gas Combustible	0.00
(+) A.C.P.M , Fuel Oil	0.00

Total Base	1.970.143.527.46
Total Contribución porcentaje del 1%	<u>19.701.000.00</u>
Valor pagado de anticipo	0.00
TOTAL A PAGAR	<u>19.701.000.00</u>
SON: DIECINUEVE MILLONES SETECIENTOS UN MIL PESOS	

- 4.- Que las partidas conocidas en el PUC (Plan Único de Cuentas) del grupo 75 COSTOS DE PRODUCCIÓN, Costo de Distribución v/ o Comercialización de GLP, fue tomada por la Superintendencia para liquidar la contribución especial año 2017, como una especie de " gastos operativos", como textualmente lo informa la liquidación oficial antes transcrita en su parte pertinente.
- 6.- Que los costos de distribución y /o comercialización de GLP en que incurrió la empresa en el año 2016, ascendieron a un valor de \$3.386.568.776.00.
7. - Que los costos de distribución y /o comercialización de GLP, fue utilizada como base gravable de la contribución para liquidar la contribución 2017, bajo el señalamiento erróneo de "Gastos operativos de distribución y/o Comercialización de Gas Licuado de Petróleo GLP ", como se lee en la casilla pertinente de la liquidación oficial.
8. - Que los costos en este caso de distribución y/o comercialización, de GLP, están excluidos de la base gravable para calcular la contribución a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, como así lo determina el artículo 85 parágrafo segundo de la ley 142 de 1994.
9. - Que encontrándose dentro de la oportunidad legal, la actora propuso contra la liquidación oficial recurso de reposición y en subsidio apelación, con los siguientes fundamentos:
- 8.1- La VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD toda vez que la competencia para fijar las bases gravables sobre las que se imponen las tarifas de las contribuciones son competencia privativa del legislador. Para el caso en concreto, la competencia fue ejercida directamente por el legislador en el artículo 85.2 inciso segundo de la ley 142 de 1994, al disponer que la base gravable son los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que haga el cobro.
- 8.2.- Que el parágrafo 2 dispone que al fijar las contribuciones se eliminarán de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes... y aun cuando permite que estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuéstales de las comisiones y la superintendencia" , no está permitiendo considerar como base gravable los costos que en el lenguaje PUC corresponden al grupo 75 y como costos de distribución y/o comercialización de gas licuado de petróleo GLP , corresponden a la cuenta 75.30.08.
- 8.3. - Para el servicio público domiciliario de Gas Propano, el ente prestador realiza la compra del gas al productor para posteriormente distribuirlo y comercializarlo,

clasificándose esta operación como un COSTO DE DISTRIBUCION Y/O COMERCIALIZACIÓN DE GAS LICUADO DE PETROLEO GLP , por lo tanto no es un gasto como arbitrariamente lo ha considerado la Superintendencia de Servicios Públicos, que sin justificación ni soporte los denominó "gastos de distribución y/o comercialización de gas licuado de petróleo GLP".

8.4. - Con la resolución SSPD 20171300049075 de 7 de abril de 2017 "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1994", la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió el formato FC01 "Gastos de servicios públicos- versión 2016" sin incluir o mencionar el concepto de "costos", quedando el ente prestador sujeto a diligenciar absolutamente toda su información financiera dentro de este formato sin ninguna otra alternativa, sin que se permitiera la inclusión de los costos. Al examinar el "Formato complementario 01 Gastos de Servicios Públicos Versión-2016" se observa que en el renglón 138 de la taxonomía creada por la Superintendencia, menciona "Gastos operativos de Distribución y/o comercialización de Gas Licuado de Petróleo- GLP" y como ya adujo, que estos son Costos.

8.5. - Que con lo anterior se vulneró el artículo 338 de la Constitución Política y el artículo 85 parágrafo 2 de la Ley 142 de 1994 porque con ello la Superintendencia ha establecido o ampliado la base gravable, lo cual reside exclusivamente en el legislador

8.6. - Adicionalmente se puso de presente la DESVIACIÓN DE PODER como causal de ilegalidad contemplada en el artículo 137 del CPACA.

9.- Que los recursos fueron desatados negativamente por parte de la Superintendencia mediante las resoluciones SSPD 20175300149975 del 01 de septiembre del 2017 expedida por el Director Financiero de la SSPD que desató el recurso de reposición y SSPD 20175000181385 del 29 de septiembre de 2017, emanado del Secretario General, que resolvió el de apelación, notificada el 06 de Octubre de 2017.

10.- Que con fecha de 28 de noviembre de 2017, la demandante consignó a órdenes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la totalidad de la contribución especial año 2017, como se demuestra con la copia de la consignación que se acompaña con la presente demanda.

Fundamentos de Derecho

Normas violadas y concepto de violación

VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 338 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y DEL ARTÍCULO 85, INCISO SEGUNDO, Y SU PARÁGRAFO SEGUNDO DE LA LEY 142 DE 1994 – VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Considera que debe aplicarse la excepción de inconstitucionalidad e ilegalidad de la Resolución de carácter general No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2017, se establece la base de la liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones", debido a que este acto administrativo viola el artículo 338 de la Carta y el artículo 85 de la ley 142 de 1994, en tanto integra los costos operativos de manera universal o genérica a gastos de funcionamiento para efectos de establecer la base gravable de la contribución especial.

Ello lo sostiene, precisamente, por cuanto en tal resolución se consideró que los gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas licuado del petróleo GLP, que en concepto del demandante en realidad son *gastos de funcionamiento*, al entenderlos como *costos de producción*, harían parte de la base gravable de la contribución especial prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, aun cuando el parágrafo 2 de este artículo, dispone que los gastos operativos no deben ser tenidos en cuenta para establecer la base gravable de la contribución especial.

Cita jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de acuerdo con la cual considera que se ha establecido que los gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas licuado del petróleo GLP, no se equiparan a los costos de producción.

Igualmente, sostiene que debe *inaplicarse* por excepción de inconstitucionalidad la Resolución de carácter general No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1884".

Ahora bien, en puntual relación con la Liquidación oficial demandada, con fundamento en lo dispuesto en las Resoluciones de carácter general arriba anotadas, igualmente la pasiva determinó que los costos de distribución y/o comercialización de gas licuado de petróleo son gastos operativos. En una palabra, considera que es violatorio del orden jurídico superior- dando un alcance diferente a la norma y vulnerando el principio de legalidad o de reserva de ley- el que haya incorporado la entidad demandada en la base gravable de la contribución especial

de que trata el artículo 85 de la ley 142 de 1994, cuentas correspondientes a costos de producción de los servicios públicos domiciliarios.

VICIO DE DESVIACIÓN DE PODER

Considera el actor que el imperativo jurídico contenido en la Resolución de carácter general No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017, consistente en la inclusión de los costos de distribución y/o comercialización de gas licuado de petróleo GLP, dentro del concepto de gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas licuado de petróleo GLP, lo impuso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios con el ánimo exclusivo de percibir mayores rentas a través del recaudo de la contribución especial. Considera el demandante, entonces, que ello demuestra que las razones que tuvo en cuenta la administración no corresponden con las expresamente permitidas por el ordenamiento jurídico superior, por lo que considera que con ello se desvía de su fin legítimo la competencia a ella atribuida mediante el artículo 85 de la ley 142 de 1994.

1.1.2. OPOSICIÓN

La apoderada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios allegó contestación a la demanda en término (ff. 128 y ss.), con los siguientes argumentos:

Respuesta a las pretensiones: Se opuso a las pretensiones.

Respuesta a los hechos: Manifiesta que los hechos 1 a 8, 13 y 14 son ciertos, mientras los hechos 11 y 12 no son hechos, sino apreciaciones subjetivas. De los demás, que se atiene a lo que obre en los antecedentes administrativos o lo que se acredite dentro del plenario.

Argumentos de defensa:

PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN 20171300096075 DEBIDA MOTIVACIÓN: La entidad justificó la base gravable, ya que para la vigencia 2017 se incluyeron cuentas relativas a los gastos operativos en el 28.11%, debido a advertir una faltante

presupuestal de la entidad, con fundamento en la excepción a la regla general de que trata el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Argumenta que en el acto administrativo de carácter general con fundamento en el cual se expidió la liquidación oficial, la Superintendencia expuso las razones de tipo fiscal para la excepcional ampliación de la base gravable de la contribución especial, pues cuando reconoce aun que los gastos operativos se encuentran excluidos de las cuentas del Grupo 75 de la base gravable, podían ser adicionadas para cubrir faltantes presupuestales de la Superintendencia.

PRECEDENTE JUDICIAL CONSEJO DE ESTADO: sostiene que el Consejo de Estado, en reiteradas sentencias que estudian los Actos administrativos de carácter general aplicables para las vigencias 2015 y 2016, estudió la procedencia de la ampliación de la base gravable de manera excepcional, con las cuentas del Grupo 75, que para la corporación corresponden a gastos operativos, y con fundamento en la acreditación de la faltante presupuestal para aquellas vigencias, avaló la legalidad de los actos.

DE LA LEY DEL PRESUPUESTO NACIONAL: Que la Ley anual del presupuesto Nacional para la vigencia de 2017, se le asignó a la entidad la suma de \$110.424.552.845, conforme con el principio de legalidad del gasto que haya fundamento en el aforismo `no hay gasto sin representación`, en virtud del cual, todo gasto debe contar con un sustento democrático. Así, teniendo en cuenta que la ley no ha sido declarada inexecutable, esta se presume constitucional.

RESUMEN DE LAS FASES PARA LA DETERMINACIÓN DEL FALTANTE PRESUPUESTAL AÑO 2017: de acuerdo con las fases para la determinación de la faltante presupuestal de la vigencia 2017, considera que la faltante presupuestal a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994 se encuentra acreditado.

DE LOS GASTOS OPERACIONALES – CUENTAS GRUPO 75 – SECTOR GAS: Con fundamento en pronunciamientos del Órgano de cierre de esta jurisdicción, sostiene que las cuentas del Grupo 75 – Costos de producción, configurado el supuesto de hecho de la faltante presupuestal, pueden adicionar los rubros de gastos de funcionamiento para efectos de ampliar la base gravable.

LEGALIDAD DE LOS ACTOS PARTICULARES OBJETO DE DEMANDA DEBIDA MOTIVACIÓN: Alude que motivó sus actos, en sentencia que resolvió recurso de apelación, expediente 21254 Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez, con la finalidad de acreditar el faltante presupuestal.

Precisa que cuanto la ley autoriza la inclusión de las compras de energía en la base gravable para cubrir los faltantes presupuestales, lo hace de manera general sin distinguir si se trata de un gasto o un costo.

1.2. PROBLEMA JURIDICO:

Con el objeto de establecer si existió una indebida aplicación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que derivara en una falsa motivación de los actos demandados y si la SSPD se desvió de sus atribuciones al momento de modificar la base de liquidación de la contribución especial, el despacho establecerá:

¿Está debidamente acreditada la faltante presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para la vigencia de 2017, de manera que se justifica la excepcional inclusión de los gastos de funcionamiento de la ALMACENADORA DE GASES DE APIAY S.A. ESP registrados en las cuentas con código 75 del PUC, bajo la categoría de "gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas licuado del petróleo GLP", en la base gravable de la contribución especial, conforme lo prevé el parágrafo 2 del artículo 85 de la ley 142 de 1994; o, de lo contrario, se vulneró el principio de reserva de ley en materia tributaria por constituir la expedición de los actos administrativos de carácter general una vulneración al mandato del artículo 338 de la Carta?

La tesis de la parte demandante sostiene que se debe declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, en función de que la base gravable de la contribución especial para la vigencia 2017, establecida en las Resoluciones No. SSPD 20175300149975 de 1 de septiembre de 2017 y SSPD 2017 5000 181385 de 29 de septiembre de 2017, se determinó incluyendo los gastos operativos de distribución y/o comercialización de Gas Licuado de Petróleo GLP.

La tesis de la parte demandada sostiene que la contribución especial para la vigencia 2017 incluyó los gastos operativos de distribución y/o comercialización de Gas Licuado de Petróleo GLP, con fundamento en la faltante presupuestal a que hace referencia el parágrafo 2 del artículo 85 de la ley 142 de 1994, que afrontó la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para la vigencia en cuestión.

La tesis del despacho es que, si bien para determinar la base gravable de la contribución especial prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, por regla general, no habrán de incluirse los rubros de las cuentas del grupo 75, por corresponder estos gastos de funcionamiento, no debe declararse la nulidad de los actos demandados debido a que excepcionalmente la entidad demanda podía acreditar, como en efecto lo hizo, que la ampliación de la base gravable incluyendo los gastos de funcionamiento era indispensable para cubrir las faltantes presupuestales de la superintendencia.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

1.3.1. Parte demandante (f. 169 y ss.):

La apoderada de la parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda, e hizo énfasis en el deber probatorio que le asiste a la parte pasiva de demostrar la faltante presupuestal como justificación de aplicar la excepción a la regla general prevista en el parágrafo del artículo 85 de la ley 142 de 1994.

1.3.2. Parte demandada (f. 163 y ss.):

La apoderada de la parte pasiva reiteró los argumentos expuestos en la contestación, insistiendo que los actos administrativos proferidos, cuentan con presunción de legalidad, además, estos se vieron atados a circunstancias fácticas relativas a la falta presupuestal para la vigencia 2017, lo cual fue aludido en el acto general que la parte actora pretende sea inaplicado.

2. CONSIDERACIONES

Se estudia primero si la Liquidación Oficial Exp. No. 2017-534-260-101 384 E y Rad. No. 2017-534 0035006 de 14 de julio de 2017 y sus actos confirmatorios, están viciados de nulidad, con fundamento en los argumentos de inconstitucionalidad formulados por el actor, en contra de los actos de carácter general i) Resolución No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2017, se establece la base de la liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones" y ii) Resolución No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1884".

Pues bien, este cargo esencialmente se fundamenta en la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria, previsto en el artículo 338 de la Carta, en concordancia con el desconocimiento de los límites establecidos en el parágrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 para calcular la base gravable de la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Considera la apoderada de la parte actora que, para determinar la base gravable de este gravamen, la Superintendencia demandada debe excluir los gastos operativos en que incurran las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

No obstante, en los actos administrativos de carácter general y, consecuentemente, en la Liquidación oficial demandada, se incluyen para el cálculo de la base gravable como gastos operativos los rubros registrados en las cuentas del grupo 75-Costos. Por ende, en su concepto, la base debió ser calculada únicamente con base en los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado sin incluir gastos operativos y, por su puesto tampoco costos operativos, situación que además se opone al precedente judicial del órgano de cierre de esta jurisdicción, que expresamente se ha señalado que las cuentas del grupo 75 deben excluirse del cálculo en cuestión.

Al contestar la demanda sostuvo ya la entidad demandada que, reconoce el hecho de que por regla general los rubros registrados en tales cuentas deben excluirse del cálculo de la base gravable de la contribución especial, pero ello no obsta para que

se objete su proceder, la normativa aplicable prevé una excepción consistente en la facultad que tiene la Superintendencia de incluir los gastos operativos de las empresas cuando se advierta un déficit presupuestal para la vigencia correspondiente.

Advierte, entonces, la actora, con fundamento en precedente vertical del Tribunal Administrativo de Cundinamarca seguido por un juzgado administrativo homónimo, que el déficit debe ser probado en el juicio, entre otros, arrimando necesariamente el plan anual de caja para que se entienda justificada la excepción en comento.

Así las cosas, desde ya introduce el despacho su postura, en el sentido de considerar que en el caso que le ocupa no hay una tarifa legal que exija aportar un documento determinado. Por el contrario, y a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado, se considera que obra en el plenario prueba suficiente que acredita la configuración de la causal excepcional de faltante presupuestal prevista en el parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994, que habilita la inclusión de los gastos operativos para el cálculo de la base gravable.

Por tanto, en concepto del despacho, no se entiende que la administración se haya abrogado la facultad de determinar este elemento esencial de la contribución especial, con lo cual no se entiende vulnerado el principio de reserva legal previsto en la Carta por parte de los actos administrativos de carácter general en que se fundamentan las resoluciones demandadas. Consecuencia necesaria de tal conclusión, es que no habrá de anular los actos administrativos de contenido particular sometidos al control judicial.

Argumentos de apoyo a la tesis del Despacho: de la base gravable de la contribución especial por regulación, control y vigilancia en el caso concreto

La contribución especial por servicios de regulación, control y vigilancia, encuentra su fundamento jurídico en el artículo 338 de la Constitución Política que, interpretado en concordancia con el numeral 12 del artículo 150 de la Carta, dispone que solo en las leyes se pueden fijar los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, salvo cuando la misma ley permite que las tarifas de dichos tributos sean fijadas por las autoridades administrativas.

Así las cosas, mediante el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, el legislador creó el gravamen con la finalidad de recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la entidad.

De esta última norma, se desprende que son sujetos pasivos de la mencionada contribución las empresas y entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de conformidad con el artículo 15 *ibídem*, en tanto entidades sometidas a la regulación, control y vigilancia de la Superintendencia de servicios públicos domiciliarios. Estando entonces, la Almacenadora de gases de Apiay SA ESP, obligada al pago de la contribución especial, pues según se lee en su objeto social, se encarga de la compra, venta, almacenamiento, comercialización y distribución de gases combustibles derivados o no de los hidrocarburos; de la fabricación , ensamble compra, venta, importación, exportación, comercialización y distribución de artículos, elementos, accesorios, artefactos, maquinaria y equipo que funcionen o tengan relación con gases y combustibles derivados o no de los hidrocarburos¹.

En cuanto a la tarifa fijada por la Superintendencia, de acuerdo al presupuesto anual, se dispuso como límite máximo el uno por ciento (1 %) de la base gravable. Esta, entonces, resulta de los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de la entidad vigilada, en el período anual respectivo. Luego, la liquidación de la contribución se realiza anualmente con base en los estados financieros de la empresa.²

Los gastos de funcionamiento, fueron definidos de antaño jurisprudencialmente como *aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico*³. En una palabra, consisten en las erogaciones utilizadas de manera directa o indirecta para cumplir con las funciones de la empresa de servicios públicos domiciliarios

¹ Folio 2 y ss. Certificado de existencia y representación legal

² Decreto 707 de 1995

³ Consejo de Estado, sección cuarta. Sentencia del 09 de noviembre de 2001. Expediente 11790, consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa.

Al respecto, la demandante sostuvo que la Superintendencia, no debió incluir a la base gravable de liquidación de la contribución partidas que no corresponden a gastos de funcionamiento, como son las cuentas del Grupo 75 –Costos de producción– conforme lo prevé el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, indicó que, contrario a lo afirmado en la demanda, la SSPD se encontraba facultada para incluir los costos de producción, con fundamento en la norma discutida por existir faltantes presupuestales en la Ley de presupuesto Nacional para el año gravable 2017.

Pues bien, para efectos de establecer de manera precisa en que debe calcularse la base gravable, comprende este Despacho que la SSPD, en principio no podía incluir en ella los rubros de las cuentas del grupo 75, por cuanto estos corresponden a gastos de funcionamiento:

PARÁGRAFO 2o. Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia.

Al respecto, el Consejo de Estado ha sido reiterativo en señalar que, en principio, las cuentas del grupo 75 no pueden sumarse al cálculo de la base del tributo para liquidar la contribución especial en el ámbito de los servicios públicos domiciliarios, dado que la ampliaría con erogaciones no incluidas en los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas⁴, así recientemente se dispuso:

“(...) la Sección Cuarta⁵ que, en principio, no es posible incluir costos en la base gravable de la «contribución especial», puesto que el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se restringe a los gastos de funcionamiento, así que los costos no se acompañan a dicha naturaleza contable. Al respecto se explicó en sentencia del 23 de septiembre de 2010 (Exp. 16874, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia):

De lo anterior se tiene que si bien los costos de producción comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de

⁴ Consejo de Estado Sección Cuarta. Sentencia de fecha 20 de octubre de 2017. Expediente 16874, consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: 13 de junio de 2013, expediente 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 20 de junio de 2013, expediente 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E) y; 3 de julio de 2013, expediente 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable, al realizar una interpretación gramatical y conforme al sentido técnico de las palabras a voces de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada”.

Con arraigo en el criterio jurisprudencial plasmado, las cuentas 7505, servicios personales; 7510, generales; 753508, licencia de operación del servicio; 753513, comité de estratificación; 7540, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones; 7542, honorarios; 7545, servicios públicos; 7550, materiales y otros costos de operación; 7560, seguros, y 7570, órdenes y contratos por otros servicios, no hacen parte de la base gravable de la denominada «contribución especial», toda vez que pertenecen al grupo 75, costos de producción y la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994”⁶.

Luego, por regla general, los montos registrados en la cuenta 75 (costos de producción) no constituyen gastos de funcionamiento, tal como se analizó en las sentencias del 23 de septiembre de 2010 y de 12 de diciembre de 2014, proferidas por el Consejo de Estado⁷.

No obstante lo anterior, se advierte que a la regla general de no inclusión de los gastos de funcionamiento, se antepone una excepción establecida en virtud de la potestad impositiva que le otorga la Constitución Política al legislador, como quiera que el mismo párrafo en cita, previó que tales rubros podrán ser adicionados a la base gravable en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de la superintendencia:

PARÁGRAFO 2o. Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia.

(Resalta el Despacho.)

En este sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado al fallar procesos en que se pretendía la nulidad no solo de actos particulares de liquidación oficial sino también

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de marzo de 2019. Expediente 23125. C.P: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Exp. 16874, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia y Exp. 20449, CP: Martha Teresa Briceño.

de los actos administrativos de carácter general por medio de los cuales se fijó la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el sector de energía para los años 2015 y 2016.

Estableció que se permite que se graven las cuentas del grupo 75-costos de producción, que corresponden a gastos de funcionamiento, siempre que la entidad que funge como sujeto pasivo del gravamen, demuestre los faltantes presupuestales y motive el acto administrativo que determina la base gravable de la contribución especial.

Al respecto de la Resolución que fijó las tarifas para la vigencia del 2015, tenemos:

“Conforme a lo expuesto, para que las cuentas antes referenciadas hagan parte de la base gravable de la contribución especial de la SSPD, es necesario que la demandada demuestre los faltantes presupuestales y motive el acto administrativo que determina la base gravable de la contribución especial.

En el presente caso, la Resolución 20151300019495 de 2015, se refirió a las normas que regulan las facultades de inspección, vigilancia y control de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, dentro de las que se encuentran las de fijar la tarifa de la contribución especial (Ley 142 de 1994, art. 85), establecer, administrar, mantener y operar el sistema de información proveniente de sus vigiladas (L. 689 de 2001. D. 990 de 2002). También se refirió a la definición jurisprudencial de “gastos de funcionamiento”, e indicó el valor de la apropiación presupuestal aprobada para la entidad para la vigencia fiscal 2016 en la Ley 1737 de 2 de diciembre de 2014.

[...]

De lo anterior, la Sala advierte que en el acto demandado se exponen las razones que sustentan la decisión en el que se identifica claramente las faltantes presupuestales y las razones del cobro a las empresas de energía.

En efecto, informa que para determinar la tarifa y la base gravable de la contribución para el año 2015, tuvo en cuenta la partida presupuestal aprobada para la SSPD, la información financiera suministrada por los prestadores al SUI y los parámetros jurisprudenciales que definen gastos de funcionamiento los que arrojan los siguientes resultados:

Así, ante la existencia del faltante presupuestal para la vigencia 2015, la SSPD aplicó el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que faculta a la entidad para incluir en la base gravable de la contribución especial a cargo de las empresas prestadoras de servicios públicos del sector eléctrico “los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes”, en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Superintendencia.

Además, explicó que para calcular la base gravable de gastos operativos necesaria para cubrir dicho faltante, sobre el total de los gastos operativos, que ascienden a \$22.404.948.544.721 se calculó la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal, cuyo resultado fue del 29.16% para los prestadores de servicios públicos sujetos a contribución especial.⁸

Respecto de la vigencia 2016:

"La Resolución N° SSPD - 20161300032675 del 22 de agosto de 2016 fijó la tarifa y la base de liquidación de la contribución especial para el año 2016. En la parte considerativa se refirió a la normativa que regula las facultades otorgadas de inspección, vigilancia y control de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, en la que está fijar la tarifa de la contribución especial (Ley 142 de 1994, art. 85), establecer, administrar, mantener y operar el sistema de información proveniente de sus vigiladas (L. 689 de 2001. D. 990 de 2002), establecer los requerimientos de información financiera (L. 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios), así como los parámetros y plazos para su reporte (R. SSPD 20161300013475 mod R. SSPD 2016130006975). También se refirió a la definición jurisprudencial de "gastos de funcionamiento"⁹. Indicó el valor de la apropiación presupuestal aprobada para la entidad para la vigencia fiscal 2016 en la Ley 1769 de 2015.

Además, consideró lo siguiente:

[Transcribe la parte motivacional del acto]

Así, ante la existencia del faltante presupuestal para la vigencia 2016, la SSPD aplicó el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que faculta a la entidad para incluir en la base gravable de la contribución especial a cargo de las empresas prestadoras de servicios públicos del sector eléctrico "*los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes*", en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Superintendencia.

Además, explicó que para calcular la base gravable de gastos operativos necesaria para cubrir dicho faltante, sobre el total de los gastos operativos, que ascienden a \$27.681.775.331.954.00, se calculó la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal, cuyo resultado fue del 24.94% para los prestadores de servicios públicos sujetos a contribución especial.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Milton Chaves García, 26 de septiembre 2018. Exp. 22481. Este criterio, reiteró lo dispuesto en sentencias de 10 de mayo de 2018 Exp. 22972, C.P. Milton Chaves García y de 8 de agosto de 2017, Exp. 22873, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Sentencias de 23 de septiembre de 2010, Exp. 2007-0004-00 (16874) y de 17 de septiembre de 2014, Exp. 2012-00362-01 (20253), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Contrario a lo sostenido por la actora, la resolución que fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2016 contiene la motivación suficiente que permite a los interesados ejercer el derecho de defensa y contradicción.

[...]

La regla general y la excepción previstas por el legislador son concordantes con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Lo anterior desvirtúa la alegada violación del principio de la legalidad, pues fue el legislador el que consagró expresamente la excepción a la norma general. Además, no se desconocen los lineamientos jurisprudenciales sobre el alcance de la expresión "*gastos de funcionamiento*" que constituye la regla general de determinación de la base gravable, en los que se reitera que las cuentas del grupo 75 - costos de producción y del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

En efecto, en este caso la SSPD aduce la existencia de un faltante presupuestal que constituye el supuesto de hecho previsto en la ley como excepción a la regla general, que permite aplicar la regla contenida en la parte final del párrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, situación distinta a las analizadas en esas oportunidades.

De otra parte, la actora afirma que la Resolución N° SSPD – 20161300032675 del 22 de agosto de 2016 no tuvo en cuenta el sistema y método establecido por el legislador, toda vez que "*el estudio técnico mediante el cual se determinó el faltante presupuestal que causó la variación en la base gravable de la contribución no fue explicado y expuesto sino simplemente mencionado, lo que no constituye un acatamiento material de la exigencia impuesta por la ley para tales efectos*".

Frente a esta afirmación general, la Sala precisa que en la parte motiva de la citada resolución, arriba transcrita, puede leerse la explicación de cómo se determinó el faltante presupuestal en el estudio técnico, explicación que confrontada con el estudio técnico allegado al expediente es coincidente¹⁰.

La actora aduce que se desconoce el principio de planificación presupuestal de que trata el artículo 12 del Decreto 111 de 1996¹¹, al considerar que "hubo un voluminoso faltante presupuestal".

Al respecto la Sala considera que de haberse desconocido dicho principio sería en el trámite propio del presupuesto, ajeno al objeto de este proceso.

Finalmente, cabe señalar que hacen parte de los antecedentes administrativos allegados al expediente el "documento de participación ciudadana del proyecto de

¹⁰ Cfr. f. 170 y a 171, del expediente 22972, del Consejo de Estado.

¹¹ D. 111 de 1996, art. 12 "Los principios del sistema presupuestal son: la planificación, la anualidad, la universalidad, la unidad de caja, la programación integral, la especialización, la inembargabilidad, la coherencia macroeconómica y la homeóstasis".

resolución” de agosto de 2016¹² y el “Estudio de la contribución especial año 2016” de 22 de agosto de 2016, que contienen información similar a la consignada en las consideraciones del acto general demandado que para su expedición surtió el trámite legal.

Por lo expuesto, la Sala advierte que no se desvirtuó la presunción de legalidad de la Resolución N° SSPD - 20161300032675 del 22 de agosto de 2016 fijó la tarifa y la base de liquidación de la contribución especial.”¹³

El anterior derrotero resulta aplicable también a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios del sector Gas-GLP, pues como se estableció en precedencia, la misma norma que prevé la excepción a la regla general establece que también tiene aplicación la inclusión de los gastos de operativos similares. En este sentido, vale precisar que en las empresas del servicio de GLP, los gastos operativos asimilables a las del sector eléctrico, son señalados puntualmente en la Liquidación oficial demandada.

Así, vale señalar i) el uso de líneas, redes y ductos, respecto del cual, como señaló el Consejo de Estado¹⁴ *encajan en la excepción prevista en el párrafo 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994* y ii) la distribución y/o comercialización de Gas Licuado de Petróleo; al respecto de este último, si bien en providencia de 24 de enero de 2019¹⁵, no se pronunció el Consejo de Estado debido a que los rubros que corresponden a este gasto operativo no fueron cuestionadas por la parte actora para de la Resolución para la vigencia 2017, en cambio comprende el despacho que sí lo hizo en relación de la resolución para la vigencia del 2015, respecto de la cual señaló el Consejero Sustanciador que negaba la suspensión provisional del costo de distribución y/o comercialización de GLP (753008), *porque encaja en la excepción prevista en el párrafo 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994*. Luego, aun cuando en el caso que nos ocupa la atención se estudia la resolución relativa a la vigencia de 2017, y por ende la decisión respecto de la vigencia 2015 no es precedente aplicable, no puede este fallador obviar que sí resulta un criterio de juicio a tener en cuenta.

Zanjado lo relativo a los gastos similares para el sector de servicios de GLP, advierte el despacho que con base en los precedentes transcritos respecto del estudio de las

¹² Cfr. f. 41 a 50v. del expediente 22972, del Consejo de Estado.

¹³ Sentencia de 10 de mayo de 2018 Exp. 22972, C.P. Milton Chaves García.

¹⁴ Sentencia de 10 de mayo de 2018, radicado nro. 11001-03-27-000-2017-00012-00 (22972), C.P. Milton Chaves García. Reiterado este punto en el Auto de 24 de enero de 2019, con ponencia del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez, dentro del proceso con radicado 22394.

¹⁵ Auto de 24 de enero de 2019, con ponencia del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez, dentro del proceso con radicado 22394.

motivaciones de las resoluciones que fijan las tarifas para las vigencias 2015 y 2016, para la procedencia excepcional de la ampliación de la base grabe ante el faltante fiscal, se tiene que la motivación del acto de carácter general debe contener la exposición de las razones que sustentan la decisión de ampliar la base gravable, e identificando claramente las faltantes presupuestales y las razones del cobro.

Pues bien, descendiendo al caso en concreto, la contribución especial a cargo de la demandante para el año 2017, por concepto del servicio de Gas Licuado del Petróleo, fue liquidada con fundamento en la Resolución No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y en la Resolución No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017, acto este último en el que en el numeral 2 de la parte resolutive dispuso que para los servicios de Gas Licuado de Petróleo se integrarían a la base gravable de la Contribución Especial de la vigencia 2017, los Gastos Operativos de Distribución y/o Comercialización de Gas Licuado de Petróleo – GLP¹⁶. Son estas dos resoluciones las que el demandante pretende sean inaplicadas por vulnerar la Carta.

En primera medida, respecto de la Resolución No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017, "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1884", se tiene que los argumentos con los cuales justifica la demandante su postura, cuales corresponde a una interpretación literal del párrafo segundo del artículo 85 en comento, no conducen a que deba esta inaplicarse.

Ello pues, como se ha entendido por la jurisprudencia del Consejo de Estado en materia de energía- que se reitera, es aplicable al caso por la relación establecida en el mismo párrafo segundo del art 85 en comento "*y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos*"- el legislador no distinguió entre gastos y costos al señalar:

"Debe tenerse en cuenta que cuando la ley autoriza la inclusión de las compras de energía en la base gravable para cubrir los faltantes presupuestales, lo hace de manera general sin distinguir si se trata de un gasto o un costo. Por tanto, debe entenderse que refiere a todas las compras de energía que hubiere realizado las

¹⁶ F. 70.

empresas de energía en el respectivo periodo gravable y, es sobre esas mismas, que debe determinarse la proporción necesaria para cubrir el faltante presupuestal.”¹⁷

(Subraya el despacho.)

La anterior postura, entonces, se sostiene sobre la inaplicabilidad del precedente sobre la base gravable general de la contribución especial cuando el asunto se refiere a la excepción que la ley consagró para que en los casos de faltantes presupuestales se puedan gravar las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, no hizo distinción si se trata de un gasto o un costo. El sustrato de esta conclusión, es decir la falta de distinción entre gastos y costos para efectos de la procedencia de la excepción a la regla general, como se anticipó, aplica a las empresas de otros sectores o servicios ante gastos operativos similares.

Así las cosas, al tenor del párrafo segundo en comentario, los gastos similares, es decir los gastos operativos para el servicio de Gas Licuado de Petróleo, son i) el Uso de líneas, redes y ductos; ii) Costo de Distribución y/o Comercialización de GLP, Gas Combustible, ACPM y Fuel Oil. Vale constar, además, que esta precisa circunstancia, es decir, lo atinente a cuáles gastos operativos aplican el servicio de GLP en tanto su similitud a los que enunció puntualmente el legislador para el sector eléctrico, no han sido discutidos por la parte actora.

Adicionalmente, comprende el estrado que no debe dejarse de aplicar la mentada resolución debido a que justamente, como se verá de la Resolución No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017, y consecuentemente de la liquidación oficial SSPD No. 2017-534 0030886 de 04 de julio de 2017, no se advierte desconocimiento alguno de los lineamientos jurisprudenciales sobre el alcance de la expresión “gastos de funcionamiento”, según los cuales las cuentas del Grupo 75-costos de producción no pertenecen a la categoría de gastos de funcionamiento. Lo anterior, por cuanto la misma demandada, en la motivación del acto general que fija las tarifas, reconoce que, con sustento en la jurisprudencia de la Alta Corporación, las cuentas del Grupo 75-costos de producción pueden contarse dentro de los gastos de funcionamiento, ya que en este caso particular integran la base gravable sólo con fundamento en la excepción a la regla general de que tanto se ha hablado.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Auto de 15 de junio de 2017, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. (22873)

Ahora bien, en el sentido de la distinción semántica de los costos/gastos, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia de 24 de septiembre de 2018¹⁸, en tratándose del sector eléctrico, señaló que una interpretación integral que consulte la actividad real de las empresas, conduce a dejar de lado la ambigüedad literal del parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994 cuando se refiere a gastos y no a costos, considerando que los costos de producción, registrados en las cuentas del grupo 75, pueden ser incluidos en la base de liquidación de la contribución que nos ocupa con fundamento en la excepción de faltante presupuestal. Ello, siempre que este déficit sea debidamente demostrado por medios probatorios documentales, dentro de los cuales consideró podían ser el programa anual de caja, entre otros documentos.

De manera que si bien, ha sido clara la distinción entre los conceptos de costos y gastos de funcionamiento¹⁹, no puede predicarse lo mismo con fundamento en una mera distinción semántica entre gastos operativos y costos operativos. No solo por lo anteriormente dicho, sino porque además tal distinción no se acompasa con lo que se ha entendido por gastos de funcionamiento, cuales son en general *aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias del objeto social principal del ente económico*²⁰.

Es decir que no puede obviarse el hecho de que los rubros registrados las cuentas del Grupo 75- Costos, en el marco de la excepción de que trata el parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994, corresponden también a erogaciones utilizadas de manera directa o indirecta para cumplir con las funciones de la empresa de servicios públicos domiciliarios.

Es decir que no puede obviarse el hecho de que los rubros registrados las cuentas del Grupo 75- Costos, en el marco de la excepción de que trata el parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994, corresponden también a erogaciones utilizadas de manera directa o indirecta para cumplir con las funciones de la empresa de servicios públicos domiciliarios.

¹⁸ Proceso con radicado 250002373000 2017 00475 00.

¹⁹ Consejo de Estado, sección cuarta. Auto del 24 de mayo de 2018. Expediente 19762, C.P: Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁰ Consejo de Estado, sección cuarta. Sentencia del 09 de noviembre de 2001. Expediente 11790, C.P: María Inés Ortiz Barbosa.

Ello es concordante, con la excepción a la regla general la posibilidad de incluir las cuentas del grupo 75 - costos de producción en la base gravable de la contribución especial, cuando se advierta y acredite la faltante presupuestal de prevista por el Legislador en el párrafo segundo del tan mencionado artículo 85. Como se comprende, entonces, tanto *la regla general y la excepción previstas por el legislador son concordantes con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa*²¹.

Por tanto, al desestimar la petición de inaplicar la Resolución No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017, que establece el reporte de información financiera en comento, pasa ya el despacho a estudiar lo atinente a la Resolución No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017 emanada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios "Por la cual se establece el reporte de información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial vigencia 2017, de acuerdo a lo establecido en el art. 85 de la Ley 142 de 1884".

En la señalada Resolución, se estableció como motivación de la ampliación de la base gravable lo que se transcribe en seguida:

"Que mediante la Ley 1314 de 2009, el Gobierno Nacional reguló los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señaló las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determinó las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Que mediante Resolución SSPD 20171300049075 del 7 de abril de 2017 la Superservicios estableció el reporte de la información financiera que servirá como base para el cálculo de la contribución especial de la vigencia 2017, de acuerdo con lo establecido en el Art. 85 de la Ley 142 de 1994.

Que los prestadores de servicios públicos, que se encuentran sujetos al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, deben reportar información financiera en el plan único de cuentas, tal como lo establece el Artículo Noveno de la Resolución SSPD 20161300013475 del 19 de mayo de 2016.

[...]

Que el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, establece la posibilidad de que en la Entidad se presenten faltantes presupuestales, por lo que el legislador señaló lo siguiente: "Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de mayo de 2018. Expediente 22972, C.P: Milton Chaves García.

podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia".

Que las apropiaciones presupuestales de la Superservicios para la vigencia fiscal 2017, fueron establecidas en la Ley 1815 del 7 de diciembre de 20163 y en el Decreto de Liquidación del Presupuesto General de la Nación No. 2170 del 27 de diciembre de 20164, por ingresos corrientes "tasas, multas y contribuciones" en CIENTO DIEZ MIL CUATROCIENTOS VEINTICUATRO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS (\$110.424.552.845,00), el cual debe ser cubierto con el recaudo de las contribuciones de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Que de acuerdo con lo anterior y con el fin de proyectar la tarifa para la liquidación de la contribución especial del año 2017, se tomó la información financiera reportada y certificada por las entidades sometidas a su inspección, vigilancia y control en el Sistema Único de Información -SUI -, correspondiente al año 2016 y el valor del presupuesto por concepto de ingresos corrientes "tasas, multas y contribuciones" para el año 2017, antes indicado.

Que para establecer la base gravable se tuvieron en cuenta los conceptos que corresponden a la definición de gastos de funcionamiento señalada por el Consejo de Estado "Gastos de administración" menos "Impuestos, tasas y contribuciones" o los conceptos asimilables de acuerdo al marco normativo vigente, dando como resultado una base gravable por valor de \$2.989.846.772.171,41, la cual al aplicarle la tarifa del 1% (máxima permitida por la Ley 142 de 1994), se obtuvo un valor de contribución especial estimada de \$29.898.467.721,71; que representa el 27,08% del presupuesto aprobado para la entidad por ingresos corrientes.

Que al restar el resultado obtenido de \$29.898.467.721,71 al valor aprobado por la Ley del presupuesto por concepto de ingresos corrientes para la Superservicios (\$110.424.552.845,00) se constituye un faltante presupuestal de \$80.526.085.123,29, el cual es necesario cubrir con los conceptos establecidos en el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Que atendiendo lo señalado, la Entidad procedió a analizar a qué conceptos refiere el parágrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Que teniendo en cuenta el faltante presupuestal y la tarifa a aplicar del 1%, se utilizó una regla de tres para calcular la base gravable de gastos operativos necesaria para cubrir dicho faltante, operación que arrojó un resultado de \$8.052.608.512.328,59. Posteriormente, sobre el total de los gastos operativos, los cuales ascienden a \$28.643.516.664.794,50, se calculó la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal, cuyo resultado fue del 28.11% para los prestadores de servicios públicos y actividades complementarias sujetas a contribución especial.

Que mediante Resolución SSPD N° 20165300069095 del 29 de diciembre de 2016, la Superservicios modificó la Resolución No. 20161300064555 del 1 de diciembre de 2016, por la cual se estableció el cobro del Anticipo de la Contribución Especial del año 2017, en el sentido de señalar que las entidades prestadoras de servicios públicos debían pagar a favor de la Entidad, como anticipo de la Contribución Especial de la vigencia 2017, el valor correspondiente al cuarenta por ciento (40%) de la contribución especial liquidada en el año 2016 y que se encontrara en firme al 31 de diciembre de 2016, cuyo valor sería descontado del valor de la liquidación oficial para dicha vigencia."²²

Visto lo anterior, comprende el despacho que la SSPD argumentó encontrarse en la necesidad de cubrir faltantes presupuestales, con fundamento en que la ley permite

²² F. 45 y 55 Antecedentes Administrativos.

que de manera excepcional los gastos operativos pueden ser adicionados a los gastos de funcionamiento, en la misma proporción en que resultan indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la superintendencia.

En tal sentido, aunque la parte actora afirmó que la superintendencia no demostró el faltante presupuestal invocado, limitándose a una simple afirmación, el Despacho señala, siguiendo el precedente jurisprudencial anotado, que se encuentra justificada la excepcional inclusión de los gastos operativos debido a que en la parte motiva de la citada resolución, arriba transcrita, puede leerse la explicación de cómo se determinó el faltante presupuestal, explicación que, confrontada con el estudio de la contribución especial año 2017 allegado con el expediente de antecedentes administrativos a folios 57-60, es coincidente.

Además, aportó la pasiva el "documento de participación ciudadana del proyecto de resolución" de julio de 2017²³, cual contiene información similar a la consignada en las consideraciones del acto general del que se pretende sea inaplicado, que para su expedición surtió el trámite legal.

Así, efectivamente, la entidad demanda señaló en las motivaciones del acto de carácter general que para determinar la tarifa y la base gravable de la contribución para el año 2017, tuvo en cuenta la partida presupuestal aprobada para la SSPD²⁴, la información financiera suministrada por los prestadores al SUI y los parámetros jurisprudenciales que definen gastos de funcionamiento.

Añadió, igualmente, que para calcular la base gravable de gastos operativos necesaria para cubrir dicho faltante, sobre el total de los gastos operativos, que ascienden a \$28.643.516.664.794,50 se calculó la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal, cuyo

²³ F. 61 y siguientes de los Antecedentes Administrativos.

²⁴ Al respecto de lo atinente al presupuesto, teniendo en cuenta que la demandante afirma en sus alegatos de conclusión que para la vigencia 2017 la entidad declaró tener un excedente presupuestal de %15.808.089.243, vale recordar lo señalado reiteradamente por parte del Consejo de Estado en materia de principios presupuestales, como al efecto se consigna en Auto de 24 de enero de 2019 con ponencia del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez, dentro del expediente con radicado 22394:

"2.8 En cuanto a la ejecución del presupuesto asignado a cada entidad, vale la pena resaltar que esta se hace en virtud de su autonomía presupuestal y en desarrollo de la capacidad de ordenación del gasto que posee el jefe de cada entidad, observando las normas consagradas en el Estatuto Orgánico de Presupuesto y en las demás disposiciones legales vigentes, cuestión que también es extraña a este litigio.

2.8. Por lo tanto, las razones expuestas en torno al presupuesto de la SSPD y su ejecución, no pueden ser tenidos en cuenta en el presente juicio, en el que se discute la legalidad de un acto administrativo por el que se fijó la tarifa de una contribución de carácter especial".

resultado fue del 28.11% para los prestadores de servicios públicos sujetos a contribución especial.

Por tanto, y teniendo en cuenta la resolución de casos similares del pasado por parte del Consejo de Estado en materia de exclusión de costos de producción de la base gravable de la contribución especial a favor de la superintendencia de servicios públicos domiciliarios y la excepción por faltante presupuestal justificada, que sirven como referente para que se decida este conflicto, en tanto semejante, en concepto del despacho, no se considera deban ser inaplicadas las resoluciones No. SSPD 2017-130-0096075 de 20 de junio de 2017 y No. SSPD 2017-3000-49075 de 7 de abril de 2017.

Al respecto, vale anotar de manera escueta que aun cuando en criterio del superior inmediato, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, contenido en la Sentencia de 24 de septiembre de 2018²⁵, seguido también por el homologo Juzgado 43 administrativo de Bogotá en sentencia dictada en audiencia de 15 de noviembre de 2018²⁶, se estableció judicialmente el imperativo jurídico de probar el déficit presupuestal aportando dentro de los documentos que puedan acreditar el mencionado faltante presupuestal, necesariamente, *el programa anual de caja*, en concepto del despacho no puede considerarse que arrimar esta documental sea de obligatorio cumplimiento para acreditar la procedencia de la excepción.

Lo anterior debido a que el legislador, en virtud de su facultad de configuración legislativa, no estableció tarifa legal alguna en materia probatoria para efectos de acreditar el faltante presupuestal. Luego, exigir en sede judicial un documento determinado, se antepone al sistema de la sana crítica, que es aplicable al asunto.

Por tal razón, siguiendo el derrotero trazado por el Consejo de Estado en materia de análisis probatorio, para estudiar la justificación del déficit como causa del cálculo de la base gravable en tanto excepción prevista en el parágrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994, no será exigido el programa anual de caja.

Por el contrario, conforme a lo expuesto, para el Estrado basta con que la demandada motive el acto administrativo que determina la base gravable de la

²⁵ Radicado 250002337000 2017 00475 00.

²⁶ Radicado 110013337043 2018 00046 00.

contribución especial y demuestre los faltantes presupuestales, como en efecto lo hizo, con fundamento en las resultas de la información financiera reportada y certificada por las entidades sometidas a su inspección, vigilancia y control en el Sistema Único de Información -SUI -, correspondiente al año 2016 y el valor del presupuesto por concepto de ingresos corrientes "tasas, multas y contribuciones" para el año 2017, e indicando el valor de la apropiación presupuestal aprobada para la entidad para la vigencia fiscal, que al ser en este caso la correspondiente al año 2017, se encuentra prevista en Ley 1815 del 7 de diciembre de 2016.

Dicho ello, ya bien a manera de conclusión de las consideraciones atinentes al primer cargo de la demanda, no se advierte desvirtuada la presunción de legalidad de la liquidación oficial EXP. No. 2017-534-260-101 384 E RAD No. 2017-534 0035006 de 14 de julio de 2017, por servicio de Gas Licuado de Petróleo, ni de sus actos confirmatorios, en los cuales, consecuentemente con las resoluciones de carácter general también ya estudiadas, fueron incluidos en la base gravable no solo los conceptos o cuentas que corresponden a la definición de gastos de funcionamiento – Grupo 51 Gastos de administración menos 5120 "Impuestos, tasas, y contribuciones", sino excepcionalmente también los gastos operativos a que alude el párrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994 que, para el servicio de Gas licuado de Petróleo son: el Uso de líneas, redes y ductos, y la Distribución y/o Comercialización de GLP, Gas combustible, ACPM, Fuel y Oil. No prospera el cargo.

Zanjado lo anterior, respecto del segundo cargo en que alega la parte actora que la entidad demandada se condujo en desviación de poder, recuerda el despacho que este vicio, en palabras del Consejo de Estado, "se configura cuando quien ejerce función administrativa expide un acto de dicha naturaleza que, si bien puede ajustarse a las competencias de que es titular y a las formalidades legalmente exigidas, da cuenta del uso de las atribuciones que le corresponden a efectos de satisfacer una finalidad contraria a los intereses públicos o al propósito que buscó realizar el legislador al momento de otorgar la competencia en cuestión"²⁷.

Sin embargo, para el Estrado, no se advierte una desviación de poder en este caso. Ni en el texto de los actos administrativos particulares demandados y en las Resoluciones de carácter general que estima la demandante deben *inaplicarse*, ni

²⁷ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, C.P: William Hernández Gómez de 15 noviembre de 2018.

Radicación número: 05001-23-33-000-2013-01754-01(4450-16)

tampoco en los documentos que sustentan las circunstancias de su expedición- Estudio de la contribución especial año 2017 y Documento de participación ciudadana del proyecto de resolución de julio de 2017-, se advierten manifestaciones que conduzcan a la conclusión de que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en calidad de autoridad administrativa, ejerció sus prerrogativas, facultades y poderes para expedir actos administrativos ajenos a los fines propios del recaudo destinado a recuperar los costos del servicio de vigilancia y control, ni en detrimento particular de una entidad y empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. No prospera tampoco el cargo.

3. COSTAS

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del CGP²⁸.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas²⁹, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Sin embargo, en la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), Ago. 30/16 se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que:

²⁸ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

²⁹ Artículo 365 del Código General del Proceso.

- i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura;
- ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y;
- iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso (f. 125.).

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Condenar en costas a la parte vencida.

Tercero: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, **archívese** el expediente, previa devolución de remanentes, si a ello hubiere lugar.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE


ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ